

Laura DE RENTIIS

COMPENDIO di
DIRITTO
TRIBUTARIO

Aggiornato a:

- **il c.d. Decreto fiscale** (D.L. 21 ottobre 2021, n. 146, conv., con mod., dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215);
- **Legge di bilancio per il 2022** (L. 30/12/2021, n. 234).

e alla ultimissima giurisprudenza 2022

XI edizione
2022


Neldiritto
Editore

l'impresa a comparire per l'instaurazione della procedura che si svolge in contraddittorio tra le parti.

La procedura si conclude con la sottoscrizione dell'accordo tra Amministrazione finanziaria ed impresa, **entro 180 giorni** dal ricevimento dell'istanza.

Tale accordo ha **efficacia vincolante**, sia per l'Amministrazione finanziaria che per l'impresa, per il periodo d'imposta nel quale è stato sottoscritto e per i quattro successivi, e **limita i poteri di accertamento** dell'Amministrazione finanziaria a materie diverse da quelle di oggetto di **ruling**, per il suo periodo di efficacia.

Prima della scadenza dell'accordo, può essere **rinnovato almeno 90 giorni prima**, ma se il Fisco dovesse accertare che i termini previsti nell'accordo non siano stati rispettati dall'impresa, ne deve dare immediata comunicazione alla stessa e la deve invitare a presentare **memorie difensive entro 30 giorni**. Se l'impresa non ottempera a tale invito o se le memorie difensive sono ritenute inidonee dall'Amministrazione finanziaria, l'accordo è **risolto** a decorrere dalla data in cui è stata accertata la violazione.

5.6. IL PROBLEMA DELL'IMPUGNABILITÀ DEGLI INTERPELLI.

L'art. 6 del d.lgs. n. 156/2015 ha sancito la **non impugnabilità** delle risposte rese in sede di interpello facoltativo (ossia, interpello ordinario, probatorio, antiabuso e sui nuovi investimenti) in quanto trattasi di pareri. Diversamente, la medesima norma prevede che è **impugnabile l'interpello disapplicativo**, ma **solo unitamente** alla impugnazione dell'eventuale e successivo di **atto impositivo**.

La Cassazione, tuttavia, ha affermato che detta norma non è suscettibile di applicazione retroattiva in quanto essa «non ha una valenza interpretativa (...) ma di ridisciplina della materia dell'interpello e, quindi, non dispone che per l'avvenire. Del resto, né la struttura né la funzione della nuova e articolata disciplina, contenente tra l'altro la limitazione dell'impugnazione, manifestano le caratteristiche tipiche dell'interpretazione autentica (in saldatura con la pregressa disciplina) o dell'innovazione retroattiva, secondo i parametri ermeneutici tracciati dal giudice delle leggi (es. C. cost. n. 41/11), in disparte, diversamente opinando, i rilievi di dubbia conformità convenzionale (art. 6 CEDU) desumibili da taluna giurisprudenza europea

(Corte EDU, maggio vs. Italia)» (Cass. sent. 6 ottobre 2017, n. 23469).

Dunque, la norma citata, per gli anni di imposta *ante* 2015, non pone fine a orientamenti contrastanti in seno alla Corte di cassazione, sia sulla questione se il provvedimento adottato dall'Amministrazione finanziaria fosse *ex se* impugnabile, sia sulla questione (conseguente alla soluzione positiva della precedente) circa la configurazione di una mera facoltà d'impugnazione (il cui mancato esercizio non determinava alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare la pretesa tributaria in un secondo momento) o, al contrario, di un vero e proprio obbligo di impugnare le determinazioni in senso negativo espresse dalla Amministrazione finanziaria (pena la decadenza della possibilità di contestare le ragioni dell'Amministrazione riprodotte nel successivo atto impositivo).

Con riferimento alla prima questione (ovvero, sulla impugnabilità *ex se* del provvedimento che definisce una richiesta di interpello), secondo un orientamento il provvedimento emesso dall'Agenzia delle Entrate in sede di interpello non è autonomamente impugnabile sia perché detto atto non è ricompreso tra quelli tassativamente indicati nell'art. 19 d.lgs. 546/92, sia perché il processo tributario è un tipico processo impugnatorio. Conseguenza della natura "impugnatoria" del processo tributario è che la decisione su questo tipo di provvedimenti non potrebbe concludersi con la conferma o la demolizione del provvedimento impugnato, bensì imporrebbe la sostituzione dell'organo giurisdizionale all'Ufficio in una determinazione tecnica a contenuto discrezionale.

Secondo un diverso orientamento, invece, l'impugnazione di atti diversi da quelli specificamente indicati dall'art. 19 cit. è in ogni caso da ritenere ammissibile alla stregua del «principio secondo il quale il detto "catalogo" degli atti impugnabili è suscettibile di interpretazione estensiva, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.), che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la L. n. 448 del 2001». In particolare, il contribuente può impugnare innanzi al giudice tributario «tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è *naturaliter* preordinata, si veda della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili

dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19: sorge, infatti, in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, ex art. 100 c.p.c., a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva (e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico)» (Cass., 5 ottobre 2012, sent. n. 17010).

Ammissa l'impugnabilità autonoma del provvedimento che definisce l'istanza di interpello, in merito alla seconda questione ermeneutica posta, la Cassazione, ad ogni modo, è orientata nel senso che il contribuente ha una mera facoltà di impugnare il provvedimento in discorso e, pertanto, il mancato esercizio di detta facoltà non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare la pretesa tributaria in un secondo momento (Cass., 5 ottobre 2012, sent. n. 17010).

6. L'AUTOTUTELA.

L'autotutela tributaria (prevista dall'art. 2-*quater*, d.l. n. 564/1994, conv. dalla l. n. 656/1994 e dall'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente) è espressione di **un potere-dovere di ripristino della legalità violata**, incidente sul diritto del contribuente (art. 7, L. n. 212/2000): l'Amministrazione finanziaria **riesamina un atto**, emanato in precedenza, e ravvisandovi **vizi** lo annulla o lo revoca. Nell'ambito dell'autotutela si distingue tra: annullamento e revoca.

- a) Annullamento:** riguarda un atto sin dall'origine affetto in tutto o in parte da un vizio di legittimità (attinente a questioni di diritto) o infondatezza (attinente a questioni di fatto). L'annullamento ha effetto *ex tunc* in quanto il vizio è contemporaneo alla formazione dell'atto; l'invalidità è originaria, e quindi l'efficacia viene meno sin dall'origine.
- b) Revoca:** consiste nel ritiro di un provvedimento per sopravvenuta inopportunità dello stesso. Poiché deriva da una nuova valutazione degli interessi implicati nell'atto, indipendentemente da qualsiasi difetto iniziale di questo, la revoca opera *ex nunc*, facendo salvi gli effetti già prodotti.

In materia tributaria l'autotutela si configura essenzialmente come annullamento, in quanto gli atti impositivi sono atti tipicamente vincolati; mentre la revoca presupponendo valutazioni discrezionali è difficilmente riscontrabile nella prassi. Per quanto riguarda la **natura del potere di autotutela** si distinguono due opposti orientamenti.

La dottrina prevalente (DE MITA, FALSITTA, TESAURO, RUSSO) attribuisce a tale potere **natura vincolante**: l'esercizio di autotutela non presuppone valutazioni di convenienza per l'Amministrazione finanziaria e ciò avviene nel rispetto del principio di buona fede e del dovere di ogni pubblica amministrazione di ripristinare la legalità.

Altra parte della dottrina (LUPI) attribuisce **natura discrezionale** a questo potere, in quanto si richiede la presenza di un interesse pubblico concreto per l'*agere* dell'Amministrazione finanziaria.

L'autotutela può essere esercitata: **a seguito di richiesta presentata dal contribuente** (in carta semplice all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate che ha emanato l'atto viziato o, in caso di grave inerzia, alla Direzione regionale dalla quale dipende l'ufficio) ovvero **d'ufficio**, sia in pendenza di giudizio, sia dopo che l'atto sia divenuto definitivo, sia in caso di giudicato, purché il ritiro dell'atto non contrasti con il contenuto della sentenza passata in giudicato.

La presentazione di un'istanza da parte del contribuente non sospende i termini per la presentazione del ricorso al giudice tributario.

■ **La non impugnabilità del provvedimento di diniego di autotutela**

Le Sezioni unite della Corte di cassazione hanno affermato il principio secondo cui il provvedimento con cui l'Amministrazione rigetta una richiesta del contribuente di annullare o modificare un atto in autotutela non è impugnabile. In particolare, «in tema di contenzioso tributario, l'atto con il quale l'Amministrazione manifesti il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non rientra nella previsione di cui all'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e non è quindi impugnabile, sia per la discrezionalità da cui l'attività di autotutela è connotata in questo caso, sia perché, altrimenti, si darebbe ingresso ad una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo» (Cass., Sez. un., 16 febbraio 2009, n. 3698).

In altre parole, la Corte di cassazione è consolidata nell'affermare che **avverso il provvedimento di diniego in autotutela non possa essere proposta impugnazione per contestare la fondatezza della pretesa tributaria dell'Amministrazione** altrimenti, attraverso l'impugnazione del diniego di esercizio di autotutela, si consentirebbe l'aggiramento del termine di decadenza previsto, a garanzia del principio di certezza del diritto e di tendenziale stabilità dei rapporti giuridici, per la impugnazione degli atti impositivi, che rimarrebbero quindi esposti a riesame a tempo indeterminato tutte le volte che il contribuente, pur divenuto definitivo l'avviso di accertamento o rettifica, presenti istanza di revisione in autotutela e ritenga di impugnare il provvedimento espresso o tacito non soddisfacente del proprio interesse rivolto alla rimozione dell'atto impositivo definitivo.

In ogni caso -ossia, anche nell'ipotesi in cui la richiesta del contribuente volta a sollecitare il provvedimento in autotutela fosse presentata prima della decadenza dai termini per impugnare l'atto impositivo e, quindi, la richiesta in autotutela non possa ritenersi preordinata ad aggirare i termini per l'impugnazione-, «la sollecitazione all'utilizzo del potere di autotutela, in quanto diretta a favorire l'esercizio di un potere discrezionale della P.A., non determina di per sé alcun effetto rispetto alla definitività dell'accertamento conseguente alla mancata impugnazione» (Cass., 26 gennaio 2018 n. 1965).

■ **Il problema della impugnabilità del provvedimento parziale di autotutela**

Altra questione è se sia impugnabile il provvedimento di annullamento **parziale** dell'originario atto impositivo che non era stato impugnato ma nei confronti del quale l'amministrazione ha esercitato il potere in autotutela.

Secondo una parte della giurisprudenza è impugnabile l'annullamento parziale di un atto impositivo già definitivo, trattandosi di un atto contenente la manifestazione di una compiuta e definitiva pretesa tributaria rispetto a cui, pur se riduttivo dell'originaria pretesa, non può privarsi il

contribuente della possibilità di difesa (Cass., 8 luglio 2015, n. 14243).

Secondo un altro orientamento, nel caso di annullamento parziale o comunque di provvedimento in autotutela di portata riduttiva rispetto alla pretesa impositiva contenuta negli atti impositivi originari (divenuti definitivi per mancata impugnazione), il contribuente non può impugnare il provvedimento di annullamento parziale perché questo non ha effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro a lui già noto e consolidatosi in ragione della mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento. Solo se il nuovo atto adottato in autotutela fosse di portata ampliativa rispetto a quello di cui all'originaria pretesa, sarebbe possibile ammetterne una autonoma impugnabilità (Cass., 30 ottobre 2015, n. 22253).

In altre parole, «In tema di contenzioso tributario, l'annullamento parziale adottato dall'Amministrazione in via di autotutela o comunque il provvedimento di portata riduttiva rispetto alla pretesa contenuta in atti divenuti definitivi, non rientra nella previsione di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 e non è quindi impugnabile, non comportando alcuna effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro a lui noto e consolidato per la mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento, laddove, invece, deve ritenersi ammissibile un'autonoma impugnabilità del nuovo atto se di portata ampliativa rispetto all'originaria pretesa (Cass., 15 aprile 2016, n. 7511).

Il provvedimento di diniego di **procedere all'esercizio del potere di autotutela, tuttavia, può essere impugnato per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto**. Ciò significa che avverso il rifiuto di autotutela si possa esercitare **solo un sindacato sulla legittimità del rifiuto stesso e non anche sulla fondatezza della pretesa tributaria**. In questo caso, il contribuente sarebbe titolare di un interesse legittimo o addirittura di un diritto soggettivo, con conseguente **possibilità di risarcimento del danno** in caso di lesione

della posizione giuridica violata (in questo senso, Cass., sent. del 3 marzo 2011, n. 5120). In altri termini, l'Amministrazione finanziaria può essere ritenuta responsabile ai sensi dell'art. 2043 c.c., e quindi tenuta al risarcimento del danno recato al contribuente, per il mancato o ritardato annullamento di un atto illegittimo, nell'esercizio del potere di autotutela (Cass., 19 gennaio 2010, n. 698).

QUESTIONARIO

1. Quali sono i modelli impositivi previsti nel nostro sistema tributario? **(VII.1)**
2. La motivazione degli atti impositivi **(VII.1.2.1)**
3. La tutela della buona fede e dell'affidamento nello statuto dei contribuenti **(VII.1.2.2.)**
4. Quali i principi generali della l. n. 241/90 applicabili al "procedimento" tributario **(VII.2.2)**
5. Il contraddittorio endoprocedimentale **(VII.1.3.1.)**
6. L'accesso agli atti previsto dalla L. 241/90 si applica nel procedimento tributario? **(VII. 1.3.2)**
7. La natura delle dichiarazioni rese dai contribuenti **(VII.2)**
8. Quando si parla di nullità della dichiarazione e quando di dichiarazione omessa? **(VII.2.2)**
9. Modalità di compilazione e invio della dichiarazione dei redditi **(VII.2.4.)**
10. Qual è il termine di presentazione delle dichiarazioni rettifiche a favore del contribuente? **(VII.3)**
11. Quali sono i regimi di contabilità? **(VII.4.)**
12. Qual è la distinzione tra regime ordinario e regime semplificato di contabilità? **(VII.4)**
13. Quali sono i regimi agevolati? **(VII.4.1.)**
14. Quali sono le caratteristiche del regime forfetario? **(VII.4.1.)**
15. Quali sono le tipologie di interpello disciplinate dall'art. 11 Statuto dei diritti del contribuente e quali sono i requisiti dell'istanza di interpello? **(VII.5)**
16. Cos'è l'interpello disapplicativo? **(VII.5)**
17. Qual è la natura del potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria e chi può azionare la procedura di autotutela? **(VII.6)**
18. È impugnabile il provvedimento di diniego di autotutela? E quello di annullamento parziale? **(VII.6)**

SCHEDA DI SINTESI

I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. Corollari di questo principio sono il dovere dell'Amministrazione di motivare gli atti impositivi e il dovere di non sanzionare comportamenti tenuti in ossequio al principio di buona fede in senso oggettivo.

L'Amministrazione finanziaria, in sede di espletamento delle funzioni di controllo, ha l'obbligo di garantire il rispetto del contraddittorio endoprocedimentale quando l'esercizio dei poteri di rettifica avviene al termine di verifiche in loco.

Il principio del contraddittorio, inteso come diritto del contribuente a dialogare con l'Amministrazione finanziaria, oltre che nel caso di verifiche *in loco*, è stato esteso in via giurisprudenziale ai tributi cd. "armonizzati" (in particolare: l'iva), in quanto si tratta di tributi rientranti nella competenza dell'ordinamento europeo e, comunque, detto principio in questi casi trova applicazione in chiave sostanzialistica.

Diversamente per i tributi cd. "non armonizzati" (in particolare: quelli diretti), estranei alla sfera di competenza del diritto dell'Unione europea, si applica la regola generale per la quale non vige detto obbligo, a meno che non ricorra una norma specifica in tale senso.

Non si applica al procedimento tributario il diritto di accesso agli atti sancito dall'art. 24 della l. n. 241/90.

Le dichiarazioni tributarie costituiscono, alternativamente, titolo sia per la riscossione di quelle imposte dovute ma non versate in base ai dati dichiarati, sia per il rimborso del possibile saldo creditizio a favore del contribuente, che l'Amministrazione finanziaria ha l'obbligo di restituire. Inoltre, in relazione ai fatti indicati nella dichiarazione dal contribuente, all'Amministrazione finanziaria non spetta l'onere probatorio dei fatti esposti in dichiarazione (cd. rilievo probatorio).

L'istituto dell'interpello consente al contribuente di chiedere all'Amministrazione finanziaria l'interpretazione di una norma tributaria. Sono previste 5 tipologie di interpello: ordinario (o interpretativo), probatorio, antiabuso, disapplicativo e sui nuovi investimenti.

Gli interpelli sono facoltativi, ad eccezione di quello disapplicativo che è per sua natura obbligatorio.

L'autotutela tributaria è espressione di un potere-dovere di ripristino della legalità violata, incidente sul diritto del contribuente (art. 7, St. contr.): l'Amministrazione finanziaria riesamina un atto, emanato in precedenza, e ravvisandovi vizi lo annulla o lo revoca. Nell'ambito dell'autotutela si distingue tra annullamento e revoca.

TI RICORDI

Tra le fonti *interne* di produzione normativa del diritto tributario, assume un rilievo particolare lo Statuto dei diritti del Contribuente, approvato con L. 27 luglio 2000, n. 212, le cui disposizioni dettano i principi generali dell'ordinamento tributario e si "autoqualificano" come attuative degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione (Cap. III).

Il Garante, anche su segnalazione del contribuente, può: richiedere documenti o chiarimenti agli uffici competenti e attivare le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente; rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi; richiamare gli uffici al rispetto delle norme dello Statuto del contribuente o dei termini relativi ai rimborsi d'imposta; segnalare i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni vigenti o i comportamenti dell'Amministrazione sono suscettibili di determinare un pregiudizio ai contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'Amministrazione; accedere agli uffici finanziari e controllare la funzionalità dei servizi di informazione e assistenza al contribuente (cap. V).